

# РЕШЕНИЕ

№ 4561

гр. София, 11.08.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65  
състав**, в публично заседание на 15.07.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Ванина Колева**

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **9827** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от управителя Д. Ц. А., против ревизионен акт (РА) № Р-22221018004513-091-01/10.05.2019г., издаден от Ф. С. Й. – началник на сектор, възложил ревизията и С. А. К., главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С., ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 1245/18.07.2019г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С., при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП).

Жалбоподателят твърди, че РА е незаконосъобразен, че констатациите в него и в решението на директора на дирекция “ОДОП” – С. при ЦУ на НАП са неверни и недоказани. В жалбата са изложени подробни доводи за противоречие на изводите в РА със събраните доказателства, позовава се на съдебна практика на ВАС и СЕС. Моли съда да отмени РА в обжалваната част като незаконосъобразен. Претендира присъждане на направените по делото разноски.

Ответникът, директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Счита, че РА е законосъобразен. Моли жалбата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Прокурор от Софийска градска прокуратура не участва при разглеждане на делото.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки

за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е отменил в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за данъчни периоди от м. 05.2017 г. до м. 07.2017 г. и м. 01.2018 г.; изменил го е, като установеният резултат по ЗДДС за данъчни периоди м. 01.2017 г., ДДС за внасяне в размер на 64 843,20 лв., е определен на ДДС за внасяне в размер на 64 669,87 лв., ведно със съответните лихви; м. 12.2017 г. ДДС за внасяне в размер на 62 421,82 лв. е определен на ДДС за внасяне в размер на 42 426,62 лв., ведно със съответните лихви и го е потвърдил в останалата му оспорена част. Жалбата до съда е подадена срещу РА, в частта, в която е потвърден от директора на дирекция "ОДОП"- С. при ЦУ на НАП. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП" - С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок, налагат извод за процесуална ДОПУСТИМОСТ на жалбата.

Ревизионното производство е започнало със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221018004513-020-001 от 02.08.2018 г., издадена на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК от началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С.. Предметът и периодът на ревизията обхваща задължения за ДДС за данъчните периоди от 28.12.2016 г. до 30.06.2018 г. Със заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22221018004513-020-002 от 12.11.2018 г., на основание чл. 113, ал. 3, във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК, е определен нов срок за завършване на ревизията.

Със заповед №РД-01-2257 от 07.12.2018 г. на ТД на НАП - С. е възложено на Ф. С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С. да издава заповеди в хипотезата на чл. 113, ал. 3 и ревизионен акт по реда на чл. 119, ал. 2 от ДОПК. С Решение №Р-22221018004513-098-001 от 25.04.2019 г. и на основание чл. 7, ал. 3 от ДОПК е иззето разглеждането и решаването на преписката от М. Т. Ф. и възложено на С. А. К.. Със ЗИЗВР №Р-22221018004513-020-003 от 25.04.2019 г. на началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. е променен съставът на органите по приходите, на които е възложена ревизията.

В законоустановения срок е съставен ревизионен доклад (РД) №Р-22221018004513-092-001 от 30.01.2019 г., връчен на 18.02.2019 г. От дружеството е подадено възражение вх. №53-00-3119#3 от 03.04.2019 г. срещу РД, на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК. В мотивите на РА, органите по приходите са приели възражението за процесуално допустимо, но по същество за неоснователно.

Констатациите в РД са дали основание на ревизиращите да издадат процесния ревизионен акт. Ревизионен акт №Р-22221018004513-091-001 от 10.05.2019 г. е издаден от Ф. С. Й. – орган, възложил ревизията и С. А. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК. Връчен е на 10.05.2019г.

В ревизионния акт са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на

чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви, предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК, представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективизирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно неправомерно упражненото право на данъчен кредит. В мотивите на РА са обсъдени доводите и доказателствата представени с възражението на жалбоподателя срещу РД.

Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК.

На 23.05.2019г., в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция "ОДОП" - С. е подадена жалба, вх. №53-06-5200 от 23.05.2019 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1076 от 29.05.2019 г. по регистъра на дирекция „ОДОП“ - С., с която [фирма] оспорва РА №Р-22221018004513-091-001 от 10.05.2019 г., с който на дружеството са установени допълнителни задължения по ЗДДС общо в размер на 51 610,98 лв. и лихви за забава общо в размер на 7 672,52 лв..

С решение № 1245/18.07.2019г. на директора на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП ревизионният акт е частично потвърден. Именно в потвърдената част РА е предмет на разглеждане в настоящето производство.

С РА, в обжалваната пред съда и потвърдена от решаващия орган част, са установени задължения за данък върху добавената стойност в общ размер 29528,07 лв., произтичащи от непризнат данъчен кредит, на основание чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС във връзка с чл.6 и от установени при ревизията разлики между отразения в дневниците за продажби месечни обороти от фискални устройства и регистрирания от фискалните устройства оборот.

За данъчен период м. 01.2017г. е начислен ДДС в размер на 750,00 лв. за неотразен оборот от ЕКАФП, на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС. За данъчен период м. 02.2018г. е начислен ДДС в размер на 1258,50 лв. за неотразен оборот от ЕКАФП и за м. 05.2018г. е начислен ДДС в размер на 8468,17 лв. за неотразен оборот от ЕКАФП. За данъчен период м. 03.2017г., на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от ЗДДС, е отказано право на данъчен кредит по фактура №[ЕГН]/30.03.2017 г., издадена от [фирма], ЕИК[ЕИК] с данъчна основа 50075,00 лв., ДДС 10015,00 лв. с предмет на доставката: "чаши за уиски Z. С. 300 мл. , чаши за безалкохолно Z. С. 350 мл., чаши за червено вино L. 350 мл. И чаши за бяло вино L. 220 мл.

За данъчен период м. 10.2017г., на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от ЗДДС, е отказано право на данъчен кредит по пет броя фактури, издадени от [фирма], с ДДС общо в размер на 6036,78 лв. С предмет на доставките: бира, сокове, ядки, мляко, безалкохолно, шоколад, минерална вода.

За данъчен период м. 12.2017г., на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от ЗДДС, е отказано право на данъчен кредит по 9 бр. фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], с ДДС общо в размер на 2 676,02 лв., с предмет на доставките: шоколад, мляко, ядки, кафе, минерална вода, безалкохолни, бира.

На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от

ЗДДС, не е признат данъчен кредит и по фактура № [ЕГН]/09.03.2018 г. с предмет 50 бр. запалки с ед. цена 5,00 лв. и 400 бр. ветрила с ед. цена 2,28 лв., данъчна основа 1162,00 лв., ДДС 232,40 лв. и по фактура № [ЕГН]/12.02.2018 г. с предмет 200 бр. ветрила с ед. цена 2,28 лв., данъчна основа 456,00 лв., ДДС 91,20 лв. и обща стойност 547,20 лв., издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК].

Въз основа на събраните доказателства, установените факти и обстоятелства са направени следните констатации от органите по приходите:

Основната дейност на задълженото лице през ревизираните периоди е експлоатация на питейно заведение - дискотека „М.“, находящо се в [населено място], [улица], наето от [фирма].

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, в хода на ревизията на ревизираното лице са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22000118004795-040-001 от 11.10.2018 г. и №Р-22000118004795-040-002 от 07.01.2019 г. С Протокол №1273763 от 15.01.2019 г. са приобщени всички събрани доказателства в хода на извършени проверки и извършените наблюдения на търговския обект на ревизираното лице от отдел „Оперативни проверки“ и отдел „Проверки“.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на доставчиците [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

По отношение на фактурите, издадени от [фирма] в хода на ревизията, от ревизираното лице са представени 5 броя фактури, ведно с касов бон за разплащане в брой, издадени от [фирма] за доставка на бира, сок, ядки, мляко, кафе, безалкохолно, шоколад и минерална вода. Получените стоки са отразени в счетоводството по сметка 304 „Стоки“. Извършеното плащане в брой е отразено по счетоводна сметки 401 „Доставчици“ и 501; складови разписки, за които твърди че имат функция на приемо-предавателни протоколи; пътни листове, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК]. При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че фактурите са включени в дневника за продажби и справка-декларация по ЗДДС. В [фирма] за периода на издаване на фактурите е назначено едно лице по трудови правоотношения на длъжност шофьор на лек автомобил.

При обжалването пред директора на дирекция “ОДОП” – С. при ЦУ на НАП е извършена проверка в информационната система на НАП, при която е установено, че в дневниците за продажби на [фирма] е включена фактура за доставка на услуга с получател [фирма]. [фирма] разполага с товарен автомобил марка Рено с рег. [рег.номер на МПС] , вписан в представените пътни листове. Маршрутът, според същите е от [населено място], [улица] до [населено място], [улица]. [фирма] е регистрирало ФУ на обект, находящ се в [населено място], [улица], който не съвпада с вписания маршрут в пътните листове.

Относно фактурите, издадени от [фирма], при насрещната проверка в хода на ревизията от доставчика са представени 9 фактури от №101 до №109, издадени през м. 11.2017 г. за доставка на безалкохолно, бира, кафе, минерална вода, сок, шоколад и мляко; фактури на предходен доставчик – [фирма], пътни листове, хронологични регистри на сметки 304 „Стоки“, 411 „Клиенти“ и 501 „Каса“ и фискални бонове за разплащане в брой. При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че фактурите са включени в дневника за продажби на [фирма]. В дневниците за продажби на [фирма] за периодите от м. 11.2017 г. до датата на deregистрация на дружеството по ЗДДС не са включени фактури с получател

[фирма]. В дружеството няма назначени лица по трудови правоотношения.

При така събраните доказателства, органите по приходите са заключили, че проверяваното лице не е представило доказателства за извършена доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС. Във фактурите са описани различни видове стоки – шоколад, бира, кафе, ядки и др., без същите да са индивидуализирани – каква марка са, от кое дружество се дистрибутират на територията на страната и др. Не са представени приемо-предавателни протоколи, доказателства за транспорт, за товарене и разтоварване на стоката, пътни листа, фактури за закупени горива и др. Доставчикът не е представил доказателства за наличие на складови, производствени и търговски помещения, както и за изпълнение на изискванията за съхранение и търговия с хранителните стоки. Дружеството не разполага с МПС, липсват доказателства и за наети такива. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 6 036,78 лв. по фактурите, издадени от [фирма], и общо в размер на 2 676,02 лв. по фактурите, издадени от [фирма].

Относно отказания данъчен кредит по представени фактура №0...0318 от 09.03.2018 г. с предмет на доставката 50 запалки и 400 ветрила и фактура №0...0251 от 12.02.2018 г. с предмет на доставката 200 ветрила, издадени от [фирма], при извършената в хода на ревизията насрещна проверка доставчикът не е открит. При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че фактурите са включени в дневника за продажба и справка-декларация по ЗДДС. В дружеството са назначени две лица по трудови правоотношения, на длъжност технически ръководител строителство и общ работник поддържане на сгради. От ревизираното лице са приложени касови бонове за плащане в брой; аналитичен регистър на сметка 401 „Доставчици“, видно от който фактурите са отразени на разход за материали. Приложени са приемо-предавателни протоколи от 09.03.2018 г. и от 12.02.2018 г.

При проверка в информационната система на НАП е установено, че дружеството декларира предмет на дейност: „други специализирани строителни дейности“, не е подало декларация по чл. 92 от ЗКПО за 2018 г., т.е. няма данни, че е извършвало стопанска дейност за периода на издаване на фактурите, не разполага със собствени недвижими имоти и МПС, няма данни за наети такива. При извършената насрещна проверка не са представени документи за извършване на доставката, че е възложена определена работа, както и доказателства, че доставчикът разполага с необходимия капацитет за извършване на подобен вид услуги. Органите по приходите са заключили, че доставчикът и ревизираното лице не са представили доказателства за реално осъществена доставка. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от ЗДДС, е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 323,60 лв. по фактури, издадени от [фирма].

Относно доставката по фактура №0...02 от 30.03.2017 г., издадена от [фирма], с данъчна основа в размер на 50 075,00 лв. и ДДС в размер на 10 015,00 лв. с предмет на доставката 1 000 чаши за уиски с единична цена 23,00 лв.; 1000 чаши за безалкохолни напитки с единична цена 18,00 лв.; 250 чаши за червено вино с единична цена 19,80 лв. и 250 чаши за бяло вино с единична цена 16,50 лв., при насрещна проверка в хода на ревизията доставчикът не е открит и не е представил документи. При извършена проверка в информационния масив на НАП е установено, че

[фирма] през периода на доставката м. 03.2017 г. е упражнило право на приспадане на данъчен кредит от [фирма], ЕИК[ЕИК], което е включено в рисков списък. [фирма] декларира покупки за периода единствено от [фирма], ЕИК[ЕИК]. [фирма] е подавало единствено нулеви справки-декларации по ЗДДС и не е декларирано извършени покупки и продажби. [фирма] не разполага с персонал, нает по трудови правоотношения. От ревизираното лице е представена процесната фактура №0...02 от 30.03.2017 г.; аналитичен регистър на сметка 401 „Доставчици“, от която е видно, че фактурата е осчетоводена по сметка 650 „Разходи за бъдещи периоди“. Фактурата е платена по банков път на 31.03.2017 г. Представен е приемо-предавателен протокол от 30.03.2017 г. за предаване на стоките и пътен лист от 30.03.2017 г. за транспорт с МПС Мерцедес В. с рег. [рег.номер на МПС] . От органите по приходите е обобщено, че доставчикът не е представил доказателства за произход на стоката, за транспорт, обекти и др.

С жалбата срещу РА до директора на дирекция “ОДОП” – С. жалбоподателят представя документи с положен печат и подпис на управителя на [фирма]: фактура, банково извлечение, договор за наем на склад, фактура на предходен доставчик V. GEL T. SRL, ДДС №RO027359490. При извършена проверка в информационната система на НАП се установява, че ДДС номерът на румънското дружество не е валиден и от [фирма] не са декларирани В. от същото. В договора за наем на склад, сключен със З. Д. П., лицето е идентифицирано с ЕГН, който не съществува. В приемо-предавателния протокол няма информация за мястото на предаване на стоките, както и за транспортните средства, с които е извършена доставката. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 10 015,00 лв. по фактурата, издадена от [фирма].

Съобразно приложените към административната преписка доказателства и тези представени с жалбата срещу РА, директорът на дирекция “ОДОП” С. е приел за правилни и законосъобразни изводите на органа по приходите в обжалваната пред съда част и е потвърдил РА относно установените задължения за ДДС по фактурите, издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], като е приел изводите на органите по приходите за липса на доставка от процесните доставчици. Относно откритите несъответствия от органите по приходите при отразяване на продажбите, регистрирани с ЕКАФП РА е изменен, след анализ на представените с жалбата писмени доказателства.

В хода на съдебното производство от жалбоподателя са представени писмени доказателства, документи от счетоводството на жалбоподателя, по които е работило вещото лице.

По искане на жалбоподателя са допуснати и приети без възражения от

страните, заключения на съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ) и допълнителна ССЕ. Вещото лице е изследвало как са отразени доставките по процесните фактури в счетоводството на [фирма] и в счетоводствата на посочените доставчици, разполагали ли са доставчиците със стоките предмет на процесните доставки.

Установило е, че в счетоводството на [фирма] доставките по процесните фактури, издадени от дружествата [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са отразени в хронологичните регистри на счетоводните сметки.

Общата стойност по всички процесни фактури издадени от доставчиците [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] е платена от [фирма]. Плащането е отразено в хронологичните регистри на счетоводните сметки и са съставени необходимите счетоводни записвания.

Закупените стоки от доставчиците "ЧЕРНО МОРЕ 2016" Е. и [фирма] – кафе, безалкохолни, ядки, шоколад, бира са осчетоводени по счетоводна сметка 304-Стоки. Стоките са предоставяни на клиенти като комплимент /уелкъм дринк/ при провеждане на различни мероприятия в клуб „М.“ и са изписани като разход за дейността на дружеството.

Вещото лице е извършило съпоставка между всяка една от процесните фактури, издадена от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] и съпътстващите фактурата документи и е установило съответствие между вида на стоките и стойността по процесните фактури и складовите разписки, и датите на съставяне на документите.

По отношение на неотчетените обороти вещото лице е установило какви са отчетените обороти по всички ЕКАФП на дружеството месечно за периода от м.01.2018 г. до м.09.2018 г. и сумарно за целия период, какви обороти е декларирало дружеството от тези ЕКАФП в справките-декларации за ДДС месечно за периода от м.01.2018 г. до м.09.2018 г. и сумарно за целия период. Върху размера на начисления със закъснение ДДС е изчислена лихвата за забава за периода на закъснението.

При допълнителната ССЕ вещото лице е направило справка в счетоводството на [фирма] и установило отражението на процесните фактури в счетоводството на доставчика и разполагал ли е той със стоките, предмет на доставката.

От събраните по делото доказателства от правна и фактическа страна съдът намери за установено следното:

За да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68 от ЗДДС следва да е изпълнено някое от условията посочени в чл.71 от ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит винаги трябва да се държи сметка за това дали е облагаема

доставка по смисъла на чл.6, ал.1 или чл.9 от ЗДДС и след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл.71 от ЗДДС.

По делото не е спорно и това се установява от събраните в хода на ревизията доказателства, че е изпълнено условието по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактура/ от страна на преките доставчици, които са издали процесните фактури, отразени в дневниците за продажби и справките-декларации и е начислен данъкът по смисъла на чл.86 от ЗДДС. Това се потвърждава и от заключението на вещото лице, което подробно е проследило отразяването на фактурите в счетоводството на ревизираното дружество и на доставчиците.

Спорната предпоставка за възникване правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1 от ЗДДС, в процесния случай е наличието на осъществена облагаема доставка по смисъла на чл.6 от ЗДДС, осъществена от конкретно посочения във фактурите доставчик.

Законът не свързва задължението за начисляване на ДДС и правото на данъчен кредит единствено с издаването на данъчна фактура, а поставя изискването да е налице реално осъществена облагаема доставка. Легалната дефиниция на понятието данъчен кредит се съдържа в чл.68, ал.1 ЗДДС и това е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по ЗДДС за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. В този текст законодателят е предположил облагаемата доставка като основно изискване, за да е налице правото на данъчен кредит. Аналогично е законодателното решение при регламентиране на спорното право в нормата на чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. В тази разпоредба се съдържа правото на задълженото лице да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по ЗДДС закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Законът на първо място изисква да е осъществена реална доставка на стока и услуга.

С изключение на ревизиите при особени случаи по чл.122 ДОПК, в ДОПК няма изрични норми за определяне на доказателствената тежест в процеса, поради което намират приложение общите правила на доказване. Съгласно общия принцип на разпределение на доказателствената тежест в процеса, всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици и поради това, че данъчният субект претендира право на приспадане на данъчен кредит, то той е този, който следва да докаже изпълнението на всички законови изисквания, включително и реалността на доставката по процесните фактури. В настоящия казус това означава, че ревизираният данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са



реално извършени.

Относно доставката от [фирма], жалбоподателят е ползвал данъчен кредит по фактура №[ЕГН]/30.03.2017 г., издадена от [фирма] с данъчна основа 50075,00 лв., ДДС 10015,00 лв. и обща стойност 60090,00 лв. Предмет на доставката са: Чаши за уиски Z. С. 300 мл.

1000 бр. x 23,00 лв.=23000,00лв; Чаши за безалкохолно Z. С. 350 мл. 1000 бр. x 18,00 лв.=18000,00лв; Чаши за червено вино L. 350 мл., 250 бр. x 19,80 лв.= 4950,00 лв.; Чаши за бяло вино L. 220 мл., 250 бр. x 16,50 лв.= 4125,00 лв. Данъчна основа - 50075,00 лв.

От доставчика е представено копие от процесната фактура. Към фактурата е приложен приемо-предавателен протокол от 30.03.2017 г. според който В. В.- представител на фирма [фирма] е предал на А. Б. – Управител на [фирма] описаните стоки.

Представено е банково извлечение №12/03.04.2017 г. от разплащателна сметка IBAN [банкова сметка] с титуляр [фирма], от което е видно, че на 31.03.2017 г. по разплащателната сметка е постъпила сума в размер 60090,00 лв. Наредител на сумата е [фирма]. Както е установено и в ССЕ, за издадената фактура №[ЕГН]/30.03.2017 г. са съставени счетоводни записвания по дебита на сметка 411-Клиенти, партньор [фирма] с общата стойност на фактурата. Данъчната основа е начислена по сметка 702-Приходи от продажби на стоки със сумата 50075,00 лв. Посочения във фактурата ДДС 10015,00 лв. е начислен като задължение към бюджета по сметка 453/2-ДДС продажби. С платената сума е закрито вземането от клиента.

Според представените документи, стоките /чаши/, продадени на [фирма] са закупени от V. GEL T. SRL, VAT №RO027359490 с invoice [ЕГН]/23.01.2017 г. /стр.110/ на стойност 44100,00 Е.. Закупените стоки от [фирма] са заприходени в счетоводна сметка 304-Стоки по легова равностойност, като за всяка отделна позиция от фактурата /вид чаши/ е създадена подсметка, по която стоките са заведени с данни за наименование, мерна единица, количество и стойност. От извършената съпоставка между продадените стоки/чаши/ и заприходените от същия вид е установено съответствие.

С жалбата срещу РА до директора на дирекция “ОДОП” – С. е представен договор за наем на склад от 01.01.2017 г. сключен между [фирма] – наемател и З. Д. П. – Наемодател. Предмет на договора е временно и възмездно ползване на недвижим имот с адрес: [населено място], [улица], което наемателят ще ползва за складово помещение.

При изготвяне на ССЕ е установено, че закупените чаши с фактура №[ЕГН]/30.03.2017 г. са осчетоводени по счетоводна сметка 650/1-Разходи за бъдещи периоди/Чаши за уиски, безалкохолно, вино. Сумата е разсрочена и в рамките на финансовата 2017 г. на части е

прехвърляна в разходите за основна дейност на дружеството чрез дебитирание на сметка 601-Разходи за материали.

Към фактурата са приложени: договор за услуга от дата 01.01.2017 г. сключен между [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма] с предмет: Изпълнителят се задължава да изпълнява услуги по превоз и доставка на стоки със собствен автомобил, съгласно подадени от Възложителя заявки; Заявка за транспорт до [фирма] от дата 27.03.2017 г. от фирма [фирма], в която е посочено, че е необходим товарен автомобил на 30.03.2017 г. за транспортиране на чаши от склад на [улица] [населено място]; пътен лист №200046/30.03.2017 г. за автомобил „Мерцедес“ – В. – товарен с регистрационен [рег.номер на МПС] с водач Н. Т. Н.. В пътния лист са записани данни на километропоказателя: начален 194680, краен 194714; документи за превоза – фактура 2/30.03.2017, маршрут: от [улица] - [улица] - [улица]; приемо-предавателен протокол от 30.03.2017 г. според който В. В.- представител на фирма [фирма] е предал на А. Б. – Управител на [фирма] описаните по-горе стоки. Налице е съответствие между датите на документите, вида на стоките описан във фактурата и приемо-предавателния протокол, стойността и последващото плащане.

За да откаже правото на приспадане на данъчен кредит по фактурата, издадена от [фирма], приходната администрация се е позовала на факта, че ДДС номерът на румънското дружество не е валиден и от [фирма] не са декларирани В. от същото. В договора за наем на склад, сключен със З. Д. П., лицето е идентифицирано с ЕГН, който не съществува. В приемо-предавателния протокол няма информация за мястото на предаване на стоките, както и за транспортните средства, с които е извършена доставката.

Съгласно чл.70, ал.5 от ЗДДС, не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. Законът не съдържа легална дефиниция на понятието "неправомерно начислен данък". Общото правно тълкуване в най-широк смисъл е, че неправомерно е това начисляване на данък, което е извършено в нарушение на закона. Законовите изисквания за начисляване са посочени в чл. 86, ал. 1 ЗДДС. Комплексният анализ на предпоставките за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит, посочени по-горе, и основанието за отказ на такова право по чл. 70, ал. 5 ЗДДС показва, че неправомерното начисляване трябва да е свързано само с пряката доставка, по което се упражнява правото на данъчен кредит, че това неправомерно начисляване не предпоставя и не изисква установяване на произход на стоката, както и че то не е в зависимост от действия на доставчика, за които получателят няма как да узнае и няма задължение да знае, поради което и не може да носи отговорност за тях.

В случая се касае за доставка на родово определени вещи и

собствеността на такива вещи, съгласно чл. 24, ал. 2 от ЗЗД, се прехвърля чрез предаване или определяне по друг начин. Релевантно е да се установи, че получената от жалбоподателя стока, е в изпълнение на престацията по договори именно с установените преки доставчици. В тази връзка е необходимо да се изследва изпълнението на фактическия състав на чл. 6 от ЗДДС, за процесните доставки от съответните доставчици.

Доказателствата за реалното осъществяване на доставката на стоки могат условно да бъдат разделени на две групи: установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката; и такива, сочещи прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят приемо-предавателните протоколи, с които се прехвърлят стоките.

Преки доказателства за реалното осъществяване на доставките в настоящия случай относно доставките от [фирма] са представени още в хода на ревизията. Във фактурата са описани видът на стоките, марка, количеството, единичната им цена и крайната стойност. Фактурата е двустранно подписана и поради това самата тя изпълнява функцията на приемо-предавателен протокол, доколкото съдържа необходимото съдържание и волеизявление. Към фактурата е представен приемо-предавателен протокол от 30.03.2017г., двустранно подписан, с описан вид и количество на предадените стоки. Няма нормативно или минимално количество информация необходима да бъде включена в приемо-предавателния протокол. В случая с него се установява предаването на родово определените вещи, предмет на фактурата, а затова е необходимо да бъдат индивидуализирани вещите и да бъде подписан от двете страни.

Заявката за транспорт от 27.03.2017г. и пътния лист от 30.03.2017г. към фактурата са едностранни документи и не свидетелстват пряко за предаване на стоката, а за нейното транспортиране. Затова те спадат към първата група доказателства, установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката.

Тези писмени доказателства като частни документи без достоверна дата не притежават материална доказателствена сила, обвързваща съда. Въпреки това те не са оспорени и следва да бъдат ценени с оглед на останалите доказателства по делото.

Сред доказателствата за реалното извършване на доставките от съществено значение е разплащането по издадената фактура, което в случая е установено от представеното банково извлечение № 65/31.03.2017 г. от разплащателна сметка на жалбоподателя в БАКБ.

Последващата реализация на фактурираните стоки също представлява косвено доказателство за реалността на доставката. В тази връзка не са изложени съмнения, че с оглед дейността на жалбоподателя в бара стоките се използват в дейността на дружеството. Това се установява и

от счетоводните записвания при жалбоподателя.

При това положение следва извод, че реалността на доставката по фактура №[ЕГН]/30.03.2017 издадена от [фирма], на стоки е доказана по смисъла на чл. 6, ал. 1 ЗДДС.

Изводите на приходната администрация за липса на реалност на посочената доставка са свързани с поведението на доставчика, за което жалбоподателят не може да отговаря: че ДДС номерът на предходния доставчик - румънско дружество - не е валиден и от доставчика [фирма] не са декларирани В. от същото, както и че в договора за наем на склад, сключен със З. Д. П., лицето е идентифицирано с ЕГН, който не съществува. От ССЕ се установява, че стоките са заприходени от доставчика в счетоводна сметка 304-Стоки по лявова равностойност, като за всяка отделна позиция от фактурата /вид чаши/ е създадена подсметка, по която стоките са заведени с данни за наименование, мерна единица, количество и стойност. Следователно не може да се направи категоричен извод, че доставчикът не е разполагал със стоките, предмет на процесните фактури. Освен това жалбоподателят не разполага с възможност да провери дали доставчикът му е декларирал получения В., дали предходният доставчик е с валиден ДДС номер, нито има достъп до сключения договор за склад или ЕГН на лицето подписало договора за склад.

Изводите в РА са в противоречие и с практиката на СЕС, обективизирана в решение от 21 юни 2012 година по съединени дела С-80/11 и С-142/11, според което член 167, член 168, буква а), член 178, буква а) и член 273 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на данъка върху добавената стойност, или поради това че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател. Член 167, член 168, буква а), член 178, буква а), член 220, точка 1 и член 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да

признае на данъчнозадълженото лице право да приспадне от данъка върху добавената стойност, на който е лице платец, дължимия или платен данък за предоставените му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва, въз основа на обективни данни, че въпросното данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

По изложените съображения жалбата в тази част се явява основателна, а РА в частта, в която на [фирма] са установени задължения за ДДС, непризнат данъчен кредит, по фактура №[ЕГН]/30.03.2017 г., издадена от [фирма] в размер на 10015,00 лв. и лихви в размер на 2103,32 лв. следва да бъде отменен.

Относно доставките от **“ЧЕРНО МОРЕ 2016“ Е. и [фирма]:**

С обжалвания РА за данъчен период м. 10.2017г., на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от ЗДДС, е отказано право на данъчен кредит по пет броя фактури, издадени от [фирма], с ДДС общо в размер на 6036,78 лв. с предмет на доставките: бира, сокове, ядки, мляко, безалкохолно, шоколад, минерална вода.

Към всяка от фактурите е приложен фискален бон от ЕКАФП с номер на ФУ DY405189 и фискална памет №36540961. Складова разписка за приемане/предаване на материални запаси с отправител: [фирма] и получател [фирма] с подписи за предал и получил и описани – бира, кафе, мляко, ядки, сокове с брой и единична цена и стойност и пътен лист от [фирма] за автомобил с рег. [рег.номер на МПС], за съответната дата дата с маршрут: [улица] – [улица] Клуб „М.“, километри 10, общ разход 10,00,ед.цена 2,15лв., обща сума 17,15лв., водач – Д. Д.; документи за превозваната стока – складова разписка – бира, 180 каси /3700 бр. бутилки/. Процесните фактури са включени в дневниците за продажби на доставчика.

За данъчен период м. 12.2017г., на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от ЗДДС, е отказано право на данъчен кредит по 9 бр. фактури, издадени от [фирма] с ДДС общо в размер на 2 676,02 лв., с предмет на доставките: шоколад, мляко, ядки, кафе, минерална вода, безалкохолни, бира. От ССЕ се потвърждава, че фактурите са включени в дневниците за продажби на доставчика. Към всяка фактура е приложен фискален бон от ЕКАФП с номер на ФУ DY405189 и фискална памет №36540961 и пътен лист от [фирма] за автомобил с рег. [рег.номер на МПС], за съответната дата маршрут: [улица] – [улица] Клуб „М.“, километри 10, общ разход 10,00,ед.цена 2,15лв., обща сума 17,15лв., водач – Д. Д.; документи за превозваната стока – складова разписка – за безалкохолни, бира, кафе, ядки,

минерална вода с посочен брой.

При насрещната проверка от дружеството доставчик [фирма] са представени фактури от предходен доставчик [фирма], от които са закупени стоките, продадени на [фирма].

От допълнителната ССЕ се установява, че [фирма] е начислило като приход данъчната основа по издадените фактури, по които получател е [фирма]. През м.11.2017г. дружеството е закупило стоки на обща стойност 12560,00 лв. в т.ч. стоки на стойност 11116,00 лв. от предходен доставчик [фирма]

При така установените факти, съдът споделя изводите на ревизиращите, че формата на процесните фактури е в нарушение на разпоредбата на чл.114, ал.1, т.9 от ЗДДС, според която фактурата задължително съдържа количеството и вида на стоката, вида на услугата. В случая стоката е описана много общо – кафе, бира, ядки, минерална вода, мляко, поради което не може да се извърши индивидуализиране на процесните стоки и проследяване на последващото им реализиране. Посочен е брой и единична цена, но липсва, марка, разфасовка, вид и пр. Като се вземе предвид и установеното от ССЕ, че закупените стоки от доставчиците [фирма] и [фирма] – кафе, безалкохолни, ядки, шоколад, бира са осчетоводени по счетоводна сметка 304-Стоки и са предоставяни на клиенти като комплимент /уелкъм дринк/ при провеждане на различни мероприятия в клуб „М.“ и са изписани като разход за дейността на дружеството, не може да се проследи тяхната конкретна реализация и използването им в дейността на дружеството.

По този общ, неконкретен начин са описани стоките и в съпътстващите фактурите документи, поради което с представените документи не може да се осъществи отделяне на стоките и съответно да се удостовери тяхното прехвърляне. Не може да се проследи и стоковият поток от доставчика към жалбоподателя и от него към реализирането им, тъй като те не са заведени и съответно отписани по вид, разфасовка, марка, не са и изписани така, тъй като не са предназначени за продажба, а по обясненията на жалбоподателя са давани като комплимент.

В този смисъл, неотнормирана е цитираната в жалбата практика на СЕС по съединени дела С-80/11 и С-142/11, тъй като в тях се касае за конкретни доставки, при които е налице неизпълнение на законови изисквания от страна на доставчика. В случая процесните фактури не могат да установят конкретна стока.

Член 226 от Директива 2006/112 на Съвета императивно налага минимално необходимото съдържание на фактурите, издавани от доставчика за целите на общата система на ДДС (когато съответната държава членка не се е възползвала от разпоредбата на чл. 221), както и за целите на контрола. Националният закон коректно транспонира

посочената разпоредба, като задължава доставчика да издаде фактура, отговаряща на съответните минимални изисквания и съдържаща релевантната информация както за целите на приспадането, така и за целите на контрола. Съдържанието на издадените от **“ЧЕРНО МОРЕ 2016“ Е. и [фирма]** фактури не отговаря на изискванията на разпоредбите на Директивата (чл. 226, т.6), респ. на ЗДДС (чл. 114, ал.1, т.9). Действително, от практиката на СЕС следва, че национална практика (мярка), която основно подчинява признаването на определено данъчно предимство на спазването на формални задължения (каквото е изискването за фактуриране с определени параметри), без да вземе предвид материалноправните изисквания, надхвърля необходимото за правилното събиране на данъка, освен когато нарушаването на формалните изисквания възпрепятства предоставянето на сигурно (решително) доказателство за изпълнението на материалноправните изисквания - арг. от решение на СЕС по дело С - 273/11. В случая е налице именно такова нарушение на формалните изисквания, тъй като от предмета на фактурата не може да се установи естеството на престациите до степен, която да ги индивидуализира като точни параметри, не е установено във фактурите, нито в представените в хода на ревизията съпътстващи ги документи, какви разфасовки, марки, вид са стоките, предмет на доставка. Дори и да е описан брой, след като не е посочен размерът на конкретната разфасовка, не може да се установи и количеството стока.

В решението си по дело С - 271/12 Съдът на ЕС изрично сочи, че правото на приспадане може да се откаже на данъчнозадължените лица, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение на последните след приемането на решението за отказ, е предоставена информация с цел доказване на действителното им извършване, естеството и стойността им. От т.27 - 36 от същото решение на СЕС следва аргументът, че изначалната непълнота на фактурата препятства приспадането на ДДС, тъй като пълнотата им обуславя необходимото за правилното събиране на ДДС и за целите на контрола, като липсата и преодолява действителното извършване на сделките, при положение, че доставчикът не е извършил своевременна корекция на своите данъчните документи (в този смисъл т.43 от решение по дело С-368/09). При това от тълкуването на т.38 - 44 от решението по дело С-271/12 следва, че отказът да се приспадне ДДС в ситуация като процесната, не противоречи на неутралността на ДДС, тъй като общата система на ДДС не подчинява изискуемостта на косвения данък на упражняването на приспадането му, дори когато действителното осъществяване на сделките води до правомерност на плащането на ДДС от платеща му.

По изложените съображения, РА в частта, в която за данъчен период м. 10.2017г., на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС,

във връзка с чл. 6 от ЗДДС, е отказано право на данъчен кредит по пет броя фактури, издадени от [фирма], и е установен ДДС общо в размер на 6036,78 лв. и лихва в размер на 915,97 лв. и в частта, в която за данъчен период м. 12.2017г., на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от ЗДДС, е отказано право на данъчен кредит по 9 бр. фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], и е установен ДДС общо в размер на 2 676,02 лв. и лихви в размер на 357,57 лв. е законосъобразен и жалбата в тази част следва да се отхвърли.

С РА на [фирма] е отказан данъчен кредит по две фактури от [фирма]. Фактура №0...0318 от 09.03.2018 г. е с предмет на доставката 50 бр. запалки с ед. цена 5,00 лв. и 400 бр. ветрила с ед. цена 2,28 лв., с данъчна основа 1162,00 лв., ДДС -232,40 лв. и обща стойност 1394,40 лв. Към фактурата е приложен приемо-предавателен протокол от 09.03.2018 г. за запалки 50 бр. и ветрила 400 бр. Приложен е фискален бон от ЕКАФП от дата 05.04.2018 г. с индивидуален номер на ФУ DY335738 и фискална памет 36506685 за сумата 1394,40 лв.

Фактура № [ЕГН]/12.02.2018 г. е с предмет на доставката 200 бр. ветрила с ед. цена 2,28 лв., данъчна основа 456,00 лв., ДДС 91,20 лв. и обща стойност 547,20 лв. Към фактурата е приложен приемо-предавателен протокол от 12.02.2018 г. за ветрила 200 бр. Приложен е фискален бон от ЕКАФП от дата 12.02.2018 г. с индивидуален номер на ФУ DY335738 и фискална памет 36506685 за сумата 547,20 лв.

Фактурите са включени в дневника за продажба и справка-декларация по ЗДДС на доставчика. В дружеството са назначени две лица по трудови правоотношения, на длъжност технически ръководител строителство и общ работник поддържане на сгради. От аналитичен регистър на сметка 401 „Доставчици“, се установява, че фактурите са отразени на разход за материали.

От ССЕ е установено, че фактурите са платени, плащането е отразено в хронологичните регистри на счетоводните сметки и са съставени необходимите счетоводни записвания.

Д. кредит е отказан, тъй като органите по приходите са установили, че дружеството декларира предмет на дейност „други специализирани строителни дейности“, няма данни, че е извършвало стопанска дейност за периода на издаване на фактурите, липсват доказателства, че е възложена определена работа, както и доказателства, че доставчикът разполага с необходимия капацитет за извършване на подобен вид услуги.

Представените доказателства, свързани с прякото реализиране на доставката, към които следва да се причислят приемо-предавателните протоколи, с които се прехвърлят стоките описани във фактурите –



запалки и ветрила, отразяват, че [фирма] “прие и одобри извършената работа”. Тъй като не са представени доказателства за възлагане на работа, като сключен договор или заявка, а във фактурите предмет на доставките е стоки – запалки и ветрила, не може да се стигне до категоричен и еднозначен извод за предмета на процесните доставки, дали това са стоки или някакъв вид услуги и дали тези запалки и ветрила са с рекламна цел и предмет на доставката включва и извършването на услуга по тяхното брендиране например или са предназначени за продажба или др. Действително представените доказателства са частни документи, които не са оспорени от ответника, но именно като частни свидетелстващи документи те не обвързват съда с материална доказателствена сила и следва да бъдат ценени с оглед на останалите доказателства по делото.

Относно доказателствата, установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставка, такива не са представени нито в хода на ревизията, нито пред съда. От ССЕ не се установява доставчикът да е разполагал със стоките предмет на процесните фактури, нито да е разполагал с технически или кадрови потенциал да извърши рекламна услуга. Напротив, от извършените в хода на ревизията проверки се установява, че дружеството е с предмет на дейност строителство и наетите от него две лица са на длъжност технически ръководител строителство и общ работник поддържане на сгради. Няма данни доставчикът да е извършвал стопанска дейност за периода на издаване на фактурите, тъй като не е подал декларация по чл. 92 от ЗКПО за 2018 г.

Действително разплащането по издадените фактури е от съществено значение сред доказателствата за реално извършване на доставката, но то не представлява пряко доказателство за нейното извършване, а е само индиция за наличие на договорни отношения и при липса на убедителни преки доказателства, не може да бъде от решаващо значение.

Последващата реализация на фактурираните стоки също представлява косвено доказателство за реалността на доставката. В тази връзка не са представени доказателства за начина, по който са реализирани процесните стоки.

Както бе посочено по-горе, съгласно чл.70, ал.5 от ЗДДС, не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно.

Неоснователни са възраженията в жалбата, свързани с практиката на Съда на Европейския съюз в Л. (СЕС). Позоваването на практиката на СЕС не освобождава данъчно задълженото лице от изискванията по ЗДДС да ус-танови наличие на предпоставките за признаване правото на приспадане на да-нъ-чен кредит, първата от които е осъществяване на доставката на стока в случая. За признаване на правото на

приспадане на данъчен кредит следва да е установено осъществяване на фактурираната доставка. В този смисъл е и решението на СЕО по дело С-152/02 и решение на СЕС по дело С-324/11. С това доказване страната не се е справила. Т.е. не може да се приеме, че се касае до действия на доставчика, за които получателят трябва да отговаря, каквито са доводите на касатора или че администрацията е прехвърлила върху данъчния субект собствените си задължения по осъществяване на контрол. Ако процесните доставки са извършени реално, то както доставчикът, така и самият получател следва да притежават доказателства за това изпълнение. Наличието само на фактури не може да бъде доказателство за реалното изпълнение на доставките. За реалността на доставките винаги трябва да се представят достатъчно убедителни писмени доказателства по изпълнението им, каквито в случая липсват.

Действително, както нееднократно СЕС в своите решения подчертава, принципът на данъчния неутралитет изисква освобождаване от ДДС да се предостави, ако материалноправните изисквания са изпълнени, дори и ако данъчнозадължените лица са пропуснали някои формални изисквания. Същият този съд обаче приема, че това не е така само ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства доказването по сигурен начин на изпълнението на материалноправните изисквания, и самото данъчно задължено лице участва или според обективни факти се установи, че е било длъжно да знае, че участва в данъчна измама. В-ност в последната хипотеза СЕС приема, че лицето няма основание да се позовава на принципа на данъчния неутралитет. Следователно от получателя по дадена доставка е оправдано да се иска да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не води до участието му в данъчна измама. Т.е. ако лицето, въпреки че е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, не може да предостави други писмени доказателства, за това че е придобил правото да се разпорежда като собственик с дадена стока, извън притежаваната от него фактура и данни за счетоводното ѝ отразяване, то правото му на данъчен кредит не може да бъде отказано, като в тези случаи казусът следва да намери своето разрешение съобразно цитираното по-горе Решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11 на СЕС. Процесният случай обаче не е такъв.

Предвид изложеното, съдът намира, че органите по приходите законосъобразно са заключили, че доставчикът и ревизираното лице не са представили доказателства за реално осъществена доставка. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл.

6 от ЗДДС правилно е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 323,60 лв. по фактури, издадени от [фирма] и законосъобразно с РА е начислен ДДС за данъчен период м. 02.2018г. в размер на 91,20 лв. и лихва в размер на 10,69 лв. и ДДС за данъчен период м. 03.2018г. в размер на 232,40 лв. и лихва в размер на 25,24 лв. и в тази част жалбата следва да бъде отхвърлена.

С РА, в обжалваната част, потвърдена с решението на директора на дирекция "ОДОП"- С., на жалбоподателя е **начислен ДДС в размер на 10476,67 лв., както следва: за данъчни периоди м. 01.2017г. – 750,00 лв., за м. 02.2018г. – 1258,50 лв. и за м. 05.2018г. – 8468,17 лв.** В хода на ревизията е сравнена информацията, регистрирана в НАП от подаваните отчети в НАП от всички регистрирани касови апарати за ревизирувания период по номер на фискалното устройство /ФУ/ и тази подавана от дружеството в дневниците за продажби, при което са констатирани несъответствия: През данъчен период м. 01.2017 г. дружеството е отчетело в дневника за продажби реализирани от касов апарат с №DY355469 продажби в размер на 11 264,20 лв. В дневника за продажби са отчетени и обороти от същия номер фискално устройство в размер на 18 081,00 лв., а същевременно не са отчетени обороти от фискално устройство №DT655848. При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че месечния оборот на ФУ №№DT655848 е в размер на 23 611,00 лв. Прието е, че е допусната техническа грешка при отразяване номера на фискалното устройство, а разликата от 5 540,00 лв. е приход, който не е отразен в дневника за продажби и за който не е начислен ДДС.

През данъчен период м. 02.2018 г. в дневника за продажби не е отразен месечен отчет от касов апарат с рег. №3880658 и номер на фискалното устройство №DY394262 в размер на 7 551,00 лв. В посочената сума се съдържа размерът на ДДС. През данъчен период м. 05.2018 г. в дневника за продажби не е отразен месечен отчет за извършени продажби от касов апарат с рег. №3766001 и номер на фискалното устройство №DT655848 в размер на 50 809,00 лв. В посочената сума се съдържа размерът на ДДС. За неотчетените продажби, на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, органите по приходите са начислили данък през данъчните периоди, през който е издаден данъчният документ.

С жалбата срещу РА пред директора на дирекция "ОДОП" – С. са представени писмени доказателства: месечни отчети от ФУ №DY355493, №DT655848 и №DY355428. Решаващият орган е стигнал до извод, че твърденията на жалбоподателя, че реализираните продажби в брой са по-малко от тези, отразени в дневниците за продажби не могат да бъдат приети безрезервно и е потвърдил РА в тази част.

От приетото заключение на вещото лице се установява, че отчетения

оборот от ЕКАФП сумарно за периода м.12.2017 – м.09.2018 г. е по-малък в сравнение с декларирания оборот в дневниците за продажби и в подадените справки-декларации за ДДС. Разликата е в размер на -1638,38 лв. - начислен ДДС в повече в сравнение с отчетения от ЕКАФП.

За м.05.2018 г. оборотът от ФУ DT655848 е в общ размер на 50809.00 лв., в т.ч. данъчна основа 42340,81 лв. и ДДС 8468,19 лв., не е включен в дневника за продажби и в подадената справка-декларация за ДДС. След приспадане на начисления и внесен ДДС в повече, резултата за данъчен период м.05.2018 г. е 8456,20 лв. неначислен ДДС.

За данъчен период м.07/2018 г. общия оборот от ФУ е в размер на 194881,00 лв., а декларирания в дневника за продажби - 206312,99 лв. Разликата е в размер на 11431,99 лв., в т.ч. данъчна основа 9526,66 лв. и ДДС 1905,33 лв. – деклариран в повече. След приспадане на сумата за м. 05/2018 г. остава неначислен ДДС 6550,87 лв.

За данъчен период м.09.2018 г. общият оборот от ФУ е в размер на 277024,67 лв., а декларираният в дневника за продажби – 326160,19 лв. Разликата е в размер на 49135,52 лв., в т.ч. данъчна основа 40946,27 лв. и ДДС 8189,25 лв. – деклариран в повече. След приспадане на сумата от неначисления ДДС за м. 05/2018 г. е налице начислен в повече ДДС 1638,38 лв. Дължимите лихви за забава са на обща стойност 254,31 лв.

В жалбата се твърди, че неотразяването на месечния оборот се дължи на пропуски, констатирани от дружеството през м. 09.2018г., които са отстранени, като в дневника за продажбите за м. 09.2018г. е отчетен по-голям оборот от ФУ №DT655848, с което е начислен дължимият ДДС за неотчетените продажби през м. 02.2018г. от ФУ DY394262 и за м. 05.2018г. от ФУ № DT655848. През периодите м. 07.2018 г., м. 08.2018 г. и м. 09.2018 г. в дневниците за продажби са включени суми, които са по-големи от действително реализираните продажби от посочените ФУ, при което общата сума на начисления данък е по-голяма със сумата в размер на 9 226,65 лв., като тази сума следва да бъде приспадната от начислената от органите по приходите в размер на 9 726,67 лв. и дължимият данък сведен до размер от 500,02 лв.

Съдът споделя изводите на решаващия орган, че при условие, че действително е открит пропуск в по-късен период, то извършената корекцията би била в размер на грешката и в месеца на откриване на грешката. В настоящия случай жалбоподателят сочи различни периоди и ЕКАФП, разлики между реализирани продажби и тези отразени в дневниците за продажби и в резултат стига до извод, че сумата, която дължи, е в размер на 500,02 лв. Изложените мотиви на жалбоподателя водят до извода, че са допускани грешки, но не обосновават твърденията за получения резултат. За да бъде прието твърдението на

жалбоподателя трябва да се анализират всички документи, касаещи продажбите извън ревизирия период, а не само тези, които жалбоподателят избирателно е представил. От значение е също така, че периодите, в които жалбоподателят твърди, че е поправена констатираната грешка не съвпадат с периода на ревизията.

Съгласно чл.86 ал.1 и ал.2 ЗДДС, регистрирано лице, за което данъкът е станал изискуем, е длъжно да го начисли, като: 1. издаде данъчен документ, в който посочи данъка на отделен ред; 2. включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по чл. 125 за този данъчен период; 3. посочи документа по т. 1 в дневника за продажбите за съответния данъчен период. Данъкът е длъжим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчният документ, а в случаите, когато не е издаден такъв документ или не е издаден в срока по този закон - за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем.

В чл.112, ал.1 и ал.2 ППЗДДС е предвидено, че за доставките, за които на основание чл. 113, ал. 3 от закона не е издадена фактура, доставчикът - регистрирано по този закон лице, съставя отчет за извършените продажби, който съдържа обобщена информация за тези доставки за съответния данъчен период Той се съставя най-късно в последния ден на данъчния период. Регистрираните лица водят задължително отчетните регистри по чл. 124, ал. 1 от закона: дневник за покупките и дневник за продажби, съдържащи информацията за всички издадени и получени данъчни документи и отчети, които следва да бъдат издадени съгласно изискванията на закона или на правилника за прилагането му.

В случая, през периода, през който данъкът е станал изискуем не е начислен. Не е извършвана и корекция, в подадената за съответни данъчен период информация.

Ако действително е налице грешка, която жалбоподателят е констатирал през м. 09.2018г., е следвало да извърши корекция на основание и по реда на чл. 126, ал. 3 от ЗДДС., като: извърши необходимите корекции в данъчния период, през който грешката е установена, и включи неотразения документ в съответния отчетен регистър за същия данъчен период - при неотразени в отчетните регистри по чл. 124 документи и писмено уведоми компетентния орган по приходите, който предприема действия за промяна на задължението на лицето за съответния данъчен период - при неправилно отразени в отчетните регистри документи. Не са представени доказателства да е извършена корекция, съгласно закона. Липсват и такива твърдения. Не са представени писмени уведомления до компетентния орган по приходите за извършени такива.

В случай, че е налице платен в повече ДДС от регистрирани в повече

продажби, както се установява от ССЕ, дружеството разполага с възможност да се възползва от такова коригиране и от предвидената в закона процедура за прихващане, приспадане и възстановяване на резултат за периода - данък за възстановяване.

Следователно, на осн. чл.86, ал.1 и ал.2 ЗДДС, законосъобразно на жалбоподателя е начислен ДДС за неотчетените продажби през данъчните периоди, през който е издаден данъчният документ и жалбата и в тази част следва да бъде отхвърлена.

От страните се претендират разноски. Предвид посочения изход на спора, на основание чл.161, ал.1 от ДОПК и съгласно Наредба №1 от 09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 1308,01 лв., съобразно материалния интерес и отхвърлената част от жалбата.

На жалбоподателя следва да се присъдят разноските по делото и възнаграждението за един адвокат за настоящата инстанция съразмерно уважената част на жалбата в размер на 1082,42 лв.

Мотивиран от гореизложеното, Административен съд, Л. състав,

#### РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221018004513-091-01/10.05.2019г., издаден от Ф. С. Й. – началник на сектор, възложил ревизията и С. А. К., главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 1245/18.07.2019г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“С., при Централно управление на Националната агенция за приходите, в частта, в която на на [фирма] са установени задължения за ДДС, непризнат данъчен кредит за данъчен период м. 03.2017г. по фактура №[ЕГН]/30.03.2017 г., издадена от [фирма] в размер на 10015,00 лв. и лихви в размер на 2103,32 лв.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], против Ревизионен акт № Р-22221018004513-091-01/10.05.2019г., издаден от Ф. С. Й. – началник на сектор, възложил ревизията и С. А. К., главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 1245/18.07.2019г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., при Централно управление на Националната агенция за приходите, в останалата част, в която на [фирма], ЕИК[ЕИК], са установени задължения за ДДС в общ размер 19513,07 лв. и съответни лихви в общ размер на 2403,13 лв.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], разноски в размер на 1082,42 (хиляда и осемдесет и два лева

и четиридесет и две стотинки) лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 1308,31 (хиляда триста и осем лева и тридесет и една стотинки) лв.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: